Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

17 декември 2015 година*

„Преюдициално запитване — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Свобода на установяване — Чуждестранно място на стопанска дейност — Избягване на двойното данъчно облагане чрез освобождаване от облагане на доходите на чуждестранното място на стопанска дейност — Отчитане на загубите, реализирани от такова място на стопанска дейност — Прибавяне на по-рано приспаднати загуби при прехвърляне на чуждестранното място на стопанска дейност — Окончателни загуби“

По дело C-388/14,

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht Köln (съд по финансовоправни спорове, Кьолн, Германия) с акт от 19 февруари 2014 г., постъпил в Съда на 14 август 2014 г., в рамките на производство по дело

Timac Agro Deutschland GmbH

срещу

Finanzamt Sankt Augustin,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: M. Ilešič, председател на втори състав, изпълняващ функцията на председател на трети състав, C. Toader, A. Rosas, E. Jarašiūnas и C. G. Fernlund (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Wathelet,

секретар: K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 1 юли 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Finanzamt Sankt Augustin, от U. Strake и H. Brandenberg, в качеството на представители,

— за германското правителство, от T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,

— за френското правителство, от D. Colas, J.-S. Pilczer и S. Ghiandoni, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

— за австрийското правителство, от C. Pesendorfer, E. Lachmayer, A. Wild и M. Klamert, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от J. Kraehling, в качеството на представител, подпомагана от S. Ford и N. Saunders, barristers,

— за Европейската комисия, от W. Roels и M. Wasmeier, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 3 септември 2015 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 49 ДФЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Timac Agro Deutschland GmbH (наричано по-нататък „Timac Agro“), капиталово дружество по германското право, и Finanzamt Sankt Augustin (данъчна служба в Sankt Augustin) относно, от една страна, прибавянето от последната на приспаднати по-рано загуби от данъчните 1997 и 1998 година, които произтичат от чуждестранно място на стопанска дейност на това дружество, по повод прехвърлянето на мястото на стопанска дейност на чуждестранно дружество сестра, и от друга страна, отказа на данъчната служба в Sankt Augustin да отчете загубите от данъчните години след 1999 г., понесени от същото място на стопанска дейност след това прехвърляне.

Правна уредба

Германското право

3 Член 2а, параграф 3, изречения от първо до четвърто от Закона за данъка върху доходите (Einkommensteuergesetz, наричан по-нататък „EStG“) в неговата редакция, приложима за данъчните 1997 и 1998 година, предвижда:

„Когато въз основа на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане финансовият резултат от промишлени или търговски дейности на установено в чужда държава място на стопанска дейност е освободен от данък върху дохода, по искане на данъчнозадълженото лице при изчисляване на общия финансов резултат следва да се приспадне, съгласно разпоредбите на националното данъчно право, свързаната с този резултат загуба, при положение че данъчнозадълженото лице би могло да я компенсира или да я приспадне, ако резултатът не бе освободен от данък върху дохода, и при условие че тя надхвърля положителния резултат от промишлени или търговски дейности на други места на стопанска дейност в същата чужда държава, който е освободен от данък въз основа на тази спогодба. Доколкото загубата не е била компенсирана по този начин, се допуска да се извърши приспадане на загубите, ако са изпълнени условията на член 10г. Когато през следващ данъчен период общите резултати от промишлени или търговски дейности на местата на стопанска дейност в тази чужда държава, освободени от данък върху доходите въз основа на спогодбата, са положителни, загубата, приспадната на основание на първото и второто изречение, трябва да се прибави към общата сума на резултатите, изчислени за този данъчен период. Третото изречение не се прилага, ако данъчнозадълженото лице докаже, че приложимите за него разпоредби на чуждата държава поначало не позволяват да се иска пренасяне на приспадането на загуби за друг данъчен период, различен от този, през който тези загуби са настъпили“.

4 Член 52, параграф 3, изречения трето и пето от EStG в редакцията му, приложима през 2005 г., гласи:

„Член 2а, параграф 3, трето, пето и шесто изречение в редакцията, публикувана на 16 април 1997 г. (BGBl I, стр. 821), остава приложим за данъчните години от 1999 до 2008, доколкото се установява положителен по смисъла на член 2а, параграф 3, трето изречение резултат или доколкото мястото на стопанска дейност в чужда държава по смисъла на член 2а, параграф 4, в хипотезата на пето изречение, е преобразувано в капиталово дружество, е прехвърлено или е прекратено. […] Член 2а, параграф 4 се прилага за данъчните години от 1999 до 2008 в следната редакция:

4. Когато мястото на стопанска дейност в чужда държава е

1) преобразувано в капиталово дружество или

2) прехвърлено възмездно или безвъзмездно или

3) прекратено […], загубата, приспадната на основание параграф 3, първо и второ изречение, се прибавя отново в общата сума на финансовия резултат за данъчната година, през която е настъпило преобразуването, прехвърлянето или прекратяването, като се прилага по аналогия параграф 3, трето изречение, стига тази загуба да не е била прибавена на основание параграф 3, трето изречение, а също и когато предстои да бъде прибавена“.

Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане

5 Член 4, параграф 1 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане в областта на данъка върху доходите и имуществата, както и на патентните и поземлените данъци, сключена между Федерална република Германия и Република Австрия на 4 октомври 1954 г. (BGBl. 1955 II, стр. 749), изменена със Спогодбата от 8 юли 1992 г. (BGBl. 1994 II, стр. 122), предвижда:

„[а]ко лице с местожителство в една от договарящите държави реализира доходи като ръководител на предприятие или като лице, което заедно с друго стопанисва промишлено или търговско предприятие, чиято дейност се простира на територията на другата договаряща държава, правото да се обложат с данък тези доходи, попада в компетентността на другата държава единствено доколкото те са реализирани от място на стопанска дейност, намиращо се на нейна територия“.

6 Член 7, параграф 1 от Спогодбата, сключена между Федерална република Германия и Република Австрия, за избягване на двойното данъчно облагане в областта на данъка върху доходите и имуществата от 24 август 2000 г. (BGBl. 2000 II, стр. 734, наричана по-нататък „Германо-австрийската спогодба“) гласи:

„Печалбите на предприятие от едната договаряща държава подлежат на данъчно облагане само в тази държава, освен ако предприятието не упражнява дейността си в другата договаряща държава посредством намиращо се там място на стопанска дейност. Ако предприятието развива дейност по посочения начин, печалбите му се облагат в другата държава, но само доколкото се водят на това място на стопанска дейност“.

7 Член 23, параграф 1, първо изречение от Германо-австрийската спогодба гласи:

„Данъкът на пребиваващите във Федерална република Германия лица се определя, както следва:

a) освен в случаите по буква b) по-долу, от облагаемите във Федерална република Германия доходи се изключват доходите, получени в Република Австрия, и тези елементи от имуществото, намиращи се в Република Австрия, които по силата на настоящата спогодба подлежат на облагане в Република Австрия“.

8 Член 12, буква b) от протокола към тази спогодба предвижда по повод член 24 от нея:

„Когато установени в Германия лица претърпят загуби в места на стопанска дейност, разположени в Австрия, считано от данъчната година 1990 (1989/1990), претърпените загуби до данъчната година 1997 (1996/1997) включително, се отчитат в съответствие с разпоредбите на член 2a, параграф 3 от EStG. Считано от данъчна година 1994, не се прилага прибавянето, извършвано съгласно член 2a, параграф 3, трето изречение от [този закон]. Ако предвиденото данъчно предимство не може да се приложи в съответствие с тези разпоредби във Федерална република Германия поради окончателния характер на данъчното облагане и когато процедурата по определяне на данъка вече не може да бъде възобновена поради изтичането на предвидения срок, загубите могат да бъдат взети предвид в Република Австрия под формата на приспадане на загуби. Считано от данъчната 1998 година (1997/1998), претърпените загуби трябва да бъдат отчетени в държавата, където се намира мястото на стопанска дейност, съгласно принципа на реципрочност. Горепосочените норми се прилагат само доколкото не водят до двойно признаване на загубите“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

9 Timac Agro е капиталово дружество по германското право, собственост на френска група. От 1997 г. дружеството притежава място на стопанска дейност в Австрия. На 31 август 2005 г. това място на стопанска дейност е прехвърлено възмездно на установено в Австрия дружество, което принадлежи на същата група дружества, както и Timac Agro.

10 Тогава възниква въпросът как да се третират загубите на това чуждестранно място на стопанска дейност, тъй като между 1997 г. и 2005 г. то реализира загуби през всичките данъчни години, с изключение на 2000 г. и 2005 г.

11 След данъчна проверка в облагаемите данъчни основи на Timac Agro са извършени корекции за годините от 1997 до 2004. От една страна, загубите на намиращото се в Австрия място на стопанска дейност, които първоначално са били приспаднати от финансовия резултат на Timac Agro за 1997 г. и 1998 г., са били прибавени към общия облагаем финансов резултат на това дружество за 2005 г. От друга страна, е отказано отчитането на загубите на същото място на стопанска дейност в облагаемата основа на Timac Agro за 1999—2004 г.

12 Timac Agro, което оспорва тези корекции, подава жалба до Finanzgericht Köln (съд по финансовоправни спорове, Кьолн). В подкрепа на тази жалба дружеството изтъква, че както прибавянето към облагаемия му резултат на загубите, понесени през 1997 г. и 1998 г. от неговото намиращо се в Австрия място на стопанска дейност, така и невъзможността да се приспаднат загубите на това място на стопанска дейност за 1999—2004 г., са несъвместими със свободата на установяване.

13 Що се отнася до спорното прибавяне на въпросните загуби, запитващата юрисдикция счита, че Съдът още не е разглеждал въпроса за съответствието с правото на Съюза на такова прибавяне на загуби вследствие прехвърлянето на чуждестранно място на стопанска дейност.

14 Тази юрисдикция посочва, че макар фактите в основата на решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) да са без съмнение донякъде сходни с фактите по делото, с което е сезирана, все пак в това решение е ставало въпрос за прибавяне на загубите в данъчната основа до размера на печалбите на това чуждестранно място на стопанска дейност. В главното производство обаче прибавянето на отчетени преди това загуби е предизвикано от прехвърлянето на чуждестранното място на стопанска дейност, без да има връзка с евентуалните негови печалби.

15 Ако Съдът приеме, че принципите от това решение трябва да намерят приложение и в случая, разглеждан в главното производство, запитващата юрисдикция иска да установи дали принципите, свързани с окончателните загуби, които Съдът е извел в точки 55 и 56 от решение Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), би трябвало да се приложат за загубите, свързани с данъчните 1997 и 1998 година, които, след като са прибавени, повече не се вземат предвид в Германия.

16 Що се отнася до отказа да се вземат предвид загубите на намиращото се в Австрия място на стопанска дейност за данъчните години от 1999 до 2004, запитващата юрисдикция посочва, че съгласно разпоредбите на Германо-австрийската спогодба Република Австрия има изключителното право да облага доходите на това място на стопанска дейност. Следователно режимът на тази спогодба за избягване на двойното данъчно облагане обхваща не само печалбите, но също така и загубите. При това положение жалбата на Timac Agro обаче би могла да бъде уважена само ако споменатата спогодба нарушава свободата на установяване.

17 Тази юрисдикция иска още да установи дали по делото, с което е сезирана, са налице окончателни загуби по смисъла на принципите, изведени в точки 55 и 56 от решение Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Тя подчертава, че до настоящия момент не е успяла да установи въз основа на кои критерии се определят случаите, в които са приложими тази принципи.

18 При тези обстоятелства Finanzgericht Köln (съд по финансовоправни спорове, Кьолн) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 49 ДФЕС да се тълкува в смисъл, че не допуска разпоредба като член 52, параграф 3 от EStG, доколкото причината за прибавянето към доходите на сума в размер на загубите на чуждестранно място на стопанска дейност, отчетени по-рано, за да се намали данъчната тежест [на местното дружество майка], не са реализирани печалби, а прехвърлянето на това място на стопанска дейност на друго капиталово дружество, което принадлежи на същата група като прехвърлителя?

2) Трябва ли член 49 ДФЕС да се тълкува в смисъл, че не допуска разпоредба като член 23, параграф 1, буква а) от Германо-австрийската спогодба — според която от данъчната основа на германския данък са изключени доходите от Австрия, ако тези доходи могат да бъдат обложени с данък в Австрия — когато загубите, понесени от австрийско място на стопанска дейност, притежавано от германско капиталово дружество, вече не могат да бъдат отчетени в Австрия, тъй като мястото на стопанска дейност е прехвърлено на австрийско капиталово дружество, което принадлежи на същата група като германското капиталово дружество?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

19 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен режим на държава членка като разглеждания в главното производство, съгласно който, в случай че местно дружество прехвърля място на стопанска дейност, което се намира в друга държава членка, на чуждестранно дружество, което е от същата група като първото дружество, по-рано приспаднатите загуби във връзка с прехвърленото място на стопанска дейност се прибавят към облагаемия резултат на дружеството прехвърлител, когато по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане доходите от такова място на стопанска дейност са освободени от облагане в държавата членка, в която е седалището на дружеството, на което е принадлежало това място на стопанска дейност.

20 Следва да се напомни, че по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Европейския съюз свободата на установяване обхваща правото им да извършват дейността си в съответната държава членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (решение Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 17 и цитираната съдебна практика).

21 Макар разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС, отнасящи се до свободата на установяване, да имат за цел да осигурят национален режим в приемащата държава членка, те също така не допускат възможност за държавата по произход да препятства установяването на учредено по нейното законодателство дружество в друга държава членка, и по-специално чрез място на стопанска дейност (решение Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 18 и цитираната съдебна практика).

22 Свободата на установяване се възпрепятства, ако съгласно данъчния режим на държава членка местно дружество, което притежава дъщерно дружество или място на стопанска дейност в друга държава членка, е подложено на различно, по-неблагоприятно данъчно третиране в сравнение с местно дружество, което притежава място на стопанска дейност или дъщерно дружество в първата държава членка (решение Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 19 и цитираната съдебна практика).

23 Що се отнася до отчитането на загубите на чуждестранно място на стопанска дейност при определяне на финансовия резултат и изчисляване на облагаемия доход на дружеството, на което принадлежи това място на стопанска дейност, Съдът вече е приел, че такова отчитане представлява данъчно предимство (решение Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 20 и цитираната съдебна практика).

24 Освен това от практиката на Съда следва, че прибавянето на такива загуби, което се прилага само в случай на прехвърляне на чуждестранно място на стопанска дейност, води до лишаване от това предимство на дружество, което притежава място на стопанска дейност в държава членка, различна от тази, в която е неговото седалище, и поради това представлява неблагоприятно третиране (вж. в този смисъл решение Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 21).

25 От тази съдебна практика следва още, че такова неблагоприятно третиране може да разколебае местно дружество да упражнява дейността си посредством място на стопанска дейност, намиращо се в държава членка, различна от тази, в която е неговото седалище, и следователно

представлява ограничение, което по принцип е забранено от разпоредбите на Договора относно свободата на установяване (вж. в този смисъл решение Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 22).

26 Такова ограничение може да бъде допуснато само ако се отнася до положения, които не са обективно сходни, или ако е обосновано с императивно съображение от общ интерес (решение Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 23 и цитираната съдебна практика).

27 Що се отнася до сходството на положенията, следва да се напомни, че по принцип местата на стопанска дейност, намиращи се в държава членка, различна от съответната държава членка, не са в сходно положение с местата на стопанска дейност в страната от гледна точка на мерките, предвидени от тази държава членка за избягване или смекчаване на двойното данъчно облагане на печалбата на местно дружество (решение Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 24).

28 При все това, като допуска приспадането на загубите, реализирани от намиращо се в Австрия място на стопанска дейност, Федерална република Германия предоставя данъчно предимство на местното дружество, на което принадлежи това място на стопанска дейност, по същия начин, както ако то се намираше в Германия, и следователно го е приравнила на място на стопанска дейност в страната, що се отнася до приспадането на загубите (вж. в този смисъл решения Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, т. 35 и Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 24). Следователно при тези условия положението на местно дружество, което притежава намиращо се в Австрия място на стопанска дейност, е сходно с това на местно дружество, което притежава намиращо се в Германия място на стопанска дейност.

29 Ето защо ограничението може да бъде обосновано единствено от императивни съображения от общ интерес. В такъв случай обаче е необходимо ограничението освен това да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната от него цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (решение Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 25 и цитираната съдебна практика).

30 Федерална република Германия подчертава, че доходите от място на стопанска дейност, намиращо се в Австрия — както и реализираните по времето, през което мястото на стопанска дейност е притежавано от установено в Германия дружество, така и реализираните към момента на прехвърлянето на това място на стопанска дейност — са освободени от облагане в Германия, тъй като съгласно Германо-австрийската спогодба право да обложи тези доходи има Република Австрия.

31 Тази държава членка уточнява, че разглежданото в главното производство прибавяне съответства на размера на приспаднатите по-рано загуби. Така това прибавяне представлявало данъчна компенсация за онази част от печалбата на местното дружество, която не е била обложена преди това.

32 Освен това целта на разглеждания в главното производство данъчен режим била да се избегне възможността данъчнозадължените лица да заобикалят режима на прибавяне, като определят продажни цени под пазарната цена или посредством други схеми, и да възпрепятстват облагането с данък a posteriori.

33 Федерална република Германия счита, че при това положение разглежданият в главното производство данъчен режим е обоснован както от императивно съображение от общ интерес, свързано с необходимостта да се осигури балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, така и от съображението, свързано със съгласуваността на данъчния режим и с предотвратяване на избягването на данъци.

34 Що се отнася преди всичко до необходимостта да се съблюдава балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, следва да се напомни, че става въпрос за призната от Съда законосъобразна цел, поради което може да се наложи към стопанската дейност на дружествата, установени в една от тези държави членки, да се прилагат единствено нейните данъчни норми както по отношение на печалбите, така и по отношение на загубите (решение K, C-322/11, EU:C:2013:716, т. 50 и цитираната съдебна практика).

35 Както Съдът вече е подчертал, тази цел се изразява в запазване на симетрията между правото за облагане на печалбите и възможността за приспадане на загубите по-специално за да се избегне данъчнозадълженото лице свободно да избира държавата членка, в която ще декларира такива печалби или загуби (решение K, C-322/11, EU:C:2013:716, т. 51 и цитираната съдебна практика).

36 Ако в главното производство не се прилагаше Германо-австрийската спогодба, Федерална република Германия щеше да има право да обложи доходите, генерирани от разположено в Австрия място на стопанска дейност, което принадлежи на установено в Германия дружество.

37 Прилагането обаче на тази спогодба води до това, че Федерална република Германия изобщо не упражнява данъчна компетентност по отношение на тези доходи. При това положение да се лиши Федерална република Германия от възможността да прибави в облагаемия резултат на местното дружество приспаднатите по-рано загуби на намиращо се в Австрия място на стопанска дейност при прехвърлянето на последното, би означавало на това дружество да се позволи да избира свободно държавата членка, в която ще декларира тези загуби (вж. в този смисъл решение Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, т. 34).

38 При тези условия разглежданото в главното производство прибавяне позволява да се запази симетрията между правото за облагане на печалбите и възможността за приспадане на загубите и следователно да се осигури балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между съответните държави членки.

39 След това, що се отнася до обосновката, изведена от необходимостта да се запази съгласуваността на националния данъчен режим, важно е да се напомни, че това също е призната от Съда законосъобразна цел. За да може да издържи довод, изграден върху подобна обосновка, трябва да бъде установено наличието на пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането му с определено данъчно задължение, като прекият характер на тази връзка трябва да се преценява с оглед на целта на въпросното законодателство (решение K, C-322/11, EU:C:2013:716, т. 65 и 66).

40 В рамките на прибавянето на приспаднатите преди това загуби на чуждестранно място на стопанска дейност, Съдът е уточнил, че прибавянето на тези загуби не може да се отдели от предходното им отчитане. Така Съдът е приел, че това прибавяне — в хипотезата на дружество, притежаващо в държава членка, различна от държавата членка по установяването му, място на стопанска дейност, което държавата членка по установяването на дружеството няма никакво право да обложи с данък — отразява симетрична логика. Следователно съществува пряка, персонална и материална връзка между двата елемента на такъв данъчен механизъм, като посоченото прибавяне е неразделното допълнение към предоставеното по-рано приспадане (вж. в този смисъл решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, т. 42).

41 В главното производство е достатъчно да се констатира, че щом Федерална република Германия не упражнява никакво право на облагане на доходите на намиращо се в Австрия място на стопанска дейност, прибавянето на съответните загуби в облагаемия резултат на местното дружество, на което е принадлежало това място на стопанска дейност, отразява симетрична

логика и представлява неразделното допълнение към предоставеното по-рано приспадане. Следователно данъчен режим като разглеждания в главното производство е обоснован и от необходимостта да се гарантира съгласуваността на германския данъчен режим.

42 Накрая, що се отнася до целта, свързана с предотвратяване на избягването на данъци, следва да се отбележи, че става дума за цел, която може да обоснове ограничение на гарантираната от Договора свобода на установяване. В съответствие с практиката на Съда, за да може да издържи довод, изграден върху подобна обосновка, такова ограничение трябва да е насочено конкретно към това да възпрепятства практики, изразяващи се в създаване на напълно изкуствени конструкции, които не отразяват икономическата действителност, за да се избегне заплащането на обичайно дължимия данък върху реализираната печалба от дейностите на националната територия (решение K, C-322/11, EU:C:2013:716, т. 61 и цитираната съдебна практика).

43 Относно релевантността на тази обосновка при обстоятелства като разглежданите в главното производство следва да се признае, че съществува риск група дружества да организира дейността си, по такъв начин че да приспада от финансовия си резултат, облагаем в Германия, загубите на генериращо загуби място на стопанска дейност, намиращо се в Австрия, след което, когато това място на стопанска дейност стане рентабилно, да прехвърли дейностите му на друго дружество от същата група, което е данъчнозадължено лице в друга държава членка.

44 Следователно, като прибавя така приспаднатите загуби към облагаемия резултат на установено в Германия дружество прехвърлител, в случай на прехвърляне на намиращото се в Австрия място на стопанска дейност, разглежданият данъчен режим може да предотврати практиките, чиято цел е да се избегне обичайно дължимият данък върху реализираната печалба от дейностите на германска територия.

45 Предвид тези съображения следва да се приеме, че данъчен режим като разглеждания в главното производство може да бъде обоснован от императивни съображения от общ интерес, свързани с необходимостта да се осигури балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между Федерална република Германия и Република Австрия, както и съгласуваност на германския данъчен режим и да се предотврати избягването на данъци.

46 При все това трябва да се провери и дали подобен режим не надхвърля необходимото за постигането на тези цели.

47 В самото начало трябва да се напомни, че изискванията, свързани с балансираното разпределяне на правомощията за данъчно облагане и с данъчната съгласуваност, съвпадат (решение National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 80). По-нататък, запазването на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки и предотвратяването на избягването на данъци са свързани цели (решение Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, т. 62 и цитираната съдебна практика).

48 Що се отнася до пропорционалността на разглеждания в главното производство данъчен режим, следва да се напомни, че целта за балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане е да се запази симетрията между правото за облагане на печалбите и възможността за приспадане на загубите. Необходимостта да се запази тази симетрия изисква загубите, приспаднати във връзка с място на стопанска дейност, да могат да се компенсират с облагането на генерираната от същото печалба в рамките на данъчната компетентност на съответната държава членка, а именно както печалбата, реализирана през целия период, в който това място на стопанска дейност принадлежи на местното дружество, така и печалбата, реализирана в момента на прехвърлянето на посоченото място на стопанска дейност (решение Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 32 и 33).

49 Подобно компенсиране освен това може да осигури данъчната съгласуваност, тъй като то е неразделното допълнение към извършеното преди това отчитане на загубите (вж. в този смисъл решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, т. 54).

50 Нещо повече, следва да се констатира, че това компенсиране може също да предотврати избягването на данъци, тъй като то отстранява риска от поведение, чиято цел е да се избегне обичайно дължимият данък в държавата по установяването на дружеството, на което принадлежи мястото на стопанска дейност.

51 В главното производство е безспорно, че доходите, генерирани от намиращо се в Австрия място на стопанска дейност, което принадлежи на установено в Германия дружество — както доходите, реализирани преди прехвърлянето на това място на стопанска дейност, така и реализираните към момента на това прехвърляне — са освободени от данък в Германия. От това следва, че по-рано приспаднатите загуби във връзка с прехвърленото място на стопанска дейност не могат да бъдат компенсирани с облагане на неговите доходи. Ето защо прибавянето на такива загуби към облагаемия резултат на дружеството прехвърлител е мярка, пропорционална на посочените цели, а именно запазването на балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане, необходимостта да се осигури данъчната съгласуваност, както и предотвратяване на избягването на данъци.

52 Накрая, за да се отговори на въпроса на запитващата юрисдикция относно принципите, изведени в точки 55 и 56 от решение Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), свързани с окончателните загуби, следва да се уточни, че констатацията относно пропорционалността на разглежданото в главното производство прибавяне все пак не означава, че държавата членка по установяването на дружеството прехвърлител не трябва да спазва принципите, изведени в тези точки, тъй като посоченото прибавяне не оказва влияние върху квалификацията на съответната загуба.

53 При положение че местното дружество прехвърлител докаже, че прибавените загуби са окончателни по смисъла на точка 55 от решение Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), изключването на възможността това дружество да приспадне от своята печалба, облагаема в държавата членка по установяването му, загубите, претърпени от чуждестранно място на стопанска дейност, противоречи на член 49 ДФЕС (решение Комисия/Обединено кралство, C-172/13, EU:C:2015:50, т. 27).

54 Що се отнася до окончателния характер на дадена загуба, на първо място, следва да се напомни, че той не може да следва от факта, че държавата членка, в която се намира това място на стопанска дейност, изключва всяка възможност за пренасяне на загуби (решение Комисия/Обединено кралство, C-172/13, EU:C:2015:50, т. 33 и цитираната съдебна практика).

55 На второ място, такъв характер може да бъде констатиран само ако това място на стопанска дейност няма повече приходи в държавата членка, в която се намира, тъй като, ако продължава да има дори и минимални приходи, то все още би могло да компенсира претърпените загуби с бъдещи печалби, реализирани в тази държава членка било от него самото, било от трети лица (решение Комисия/Обединено кралство, C-172/13, EU:C:2015:50, т. 36 и цитираната съдебна практика).

56 Що се отнася до разглежданите в главното производство загуби, Република Австрия посочва, че не са изчерпани всички възможности за отчитането им в Австрия.

57 Все пак запитващата юрисдикция следва да определи дали Timac Agro действително е доказало окончателния характер на съответните загуби.

58 Предвид всички гореизложени съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска данъчен режим на държава членка като разглеждания в главното производство, според който, в случай че местно дружество прехвърля място на стопанска дейност, намиращо се в друга държава членка, на чуждестранно дружество, което е от същата група като първото дружество, по-рано приспаднатите загуби във връзка с прехвърленото място на стопанска дейност се прибавят към облагаемия резултат на дружеството прехвърлител, когато по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане доходите на такова място на стопанска дейност са освободени от облагане в държавата членка, в която е седалището на дружеството, на което е принадлежало това място на стопанска дейност.

По втория въпрос

59 От акта за преюдициално запитване следва, че за разлика от данъчните 1997 и 1998 година, след данъчната 1999 година, вследствие изменение в германския данъчен режим, загубите на чуждестранно място на стопанска дейност — в случай че държавата членка, в която то се намира, има изключителна компетентност да облага финансовите му резултати — вече не се отчитат в Германия.

60 Също от акта за преюдициално запитване е видно, че съгласно Германо-австрийската спогодба тази компетентност принадлежи на Република Австрия.

61 При това положение следва да се приеме, че с втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен режим на държава членка като разглеждания в главното производство, който, в случай че местно дружество прехвърля място на стопанска дейност, намиращо се в друга държава членка, на чуждестранно дружество, което е от същата група като първото дружество, изключва възможността местното дружество да отчете в облагаемата си основа загубите на прехвърленото място на стопанска дейност, когато по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане изключителната компетентност да обложи финансовите резултати на това място на стопанска дейност, принадлежи на държавата членка, в която то се намира.

62 В това отношение следва да се напомни, че от една страна, данъчен режим, който позволява загубите на място на стопанска дейност, намиращо се на територията на съответната държава членка, да бъдат отчетени при определяне на финансовия резултат и изчисляване на облагаемия доход на местно дружество, на което принадлежи това място на стопанска дейност, представлява данъчно предимство, а от друга страна, отказът да се предостави това предимство, когато загубите произхождат от място на стопанска дейност, намиращо в държава членка, различна от тази, в която е установено това дружество, може да разколебае местно дружество да упражнява дейността си чрез място на стопанска дейност, намиращо се в друга държава членка, и следователно представлява ограничение, което е по принцип забранено от разпоредбите на Договора относно свободата на установяване (вж. в този смисъл решение Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, т. 23—26).

63 В съответствие със съдебната практика, припомнена в точка 26 от настоящото решение, такова ограничение може да бъде допуснато само ако се отнася до положения, които не са обективно сходни, или ако е обосновано с императивно съображение от общ интерес.

64 Що се отнася до сходството на положенията, както бе припомнено в точка 27 от настоящото решение, по принцип място на стопанска дейност, намиращо се в друга държава членка, не е в сходно положение с място на стопанска дейност в страната от гледна точка на мерките, предвидени от държава членка за предотвратяване или смекчаване на двойното данъчно облагане на печалбата на местно дружество.

65 В случая следва да се приеме, че щом Федерална република Германия изобщо не упражнява данъчна компетентност относно финансовия резултат на такова място на стопанска дейност, тъй като приспадането на загубите му вече не е разрешено в Германия, положението на място на стопанска дейност, намиращо се в Австрия, не е сходно с това на място на стопанска дейност, намиращо се в Германия, от гледна точка на мерките, предвидени от Федерална република Германия за предотвратяване или смекчаване на двойното данъчно облагане на печалбата на местно дружество (вж. в този смисъл решение Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 24 и цитираната съдебна практика).

66 При това положение на втория въпрос следва да се отговори, че член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска данъчен режим на държава членка като разглеждания в главното производство, който, в случай че местно дружество прехвърля място на стопанска дейност, намиращо се в друга държава членка, на чуждестранно дружество, което е от същата група като първото дружество, изключва възможността местното дружество да отчете в облагаемата си основа загубите на прехвърленото място на стопанска дейност, когато по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане изключителната компетентност да обложи финансовите резултати на това място на стопанска дейност, принадлежи на държавата членка, в която то се намира.

По съдебните разноски

67 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

1) **Член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска данъчен режим на държава членка като разглеждания в главното производство, според който, в случай че местно дружество прехвърля място на стопанска дейност, намиращо се в друга държава членка, на чуждестранно дружество, което е от същата група като първото дружество, по-рано приспаднатите загуби във връзка с прехвърленото място на стопанска дейност се прибавят към облагаемия резултат на дружеството прехвърлител, когато по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане доходите на такова място на стопанска дейност са освободени от облагане в държавата членка, в която е седалището на дружеството, на което е принадлежало това място на стопанска дейност.**

2) **Член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска данъчен режим на държава членка като разглеждания в главното производство, който, в случай че местно дружество прехвърля място на стопанска дейност, намиращо се в друга държава членка, на чуждестранно дружество, което е от същата група като първото дружество, изключва възможността местното дружество да отчете в облагаемата си основа загубите на прехвърленото място на стопанска дейност, когато по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане изключителната компетентност да обложи финансовите резултати на това място на стопанска дейност, принадлежи на държавата членка, в която то се намира.**

Подписи